

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS – PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO**

MÔNICA DE OLIVEIRA GASPARINI

**INTERPRETAÇÕES SOBRE A ELISÃO E EVASÃO FISCAL: (IN)
CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

**Cacoal – RO
2016**

MÔNICA DE OLIVEIRA GASPARINI

**INTERPRETAÇÕES SOBRE A ELISÃO E EVASÃO FISCAL: (IN)
CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação da professor M.e Victor de Almeida Conselvan.

**Cacoal – RO
2016**

Gasparini, Mônica de Oliveira.

G249i Interpretação sobre a elisão e evasão fiscal: (in) constitucionalidade do Artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional/ Mônica de Oliveira Gasparini – Cacoal/RO: UNIR, 2016.
52 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.
Orientador: Prof. M.e Victor de Almeida Conselvan

1. Direito tributário. 2. Direito constitucional. 3. Evasão fiscal. 4. Elisão fiscal I. Conselvan, Victor de Almeida. II. Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 342:336.2

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

**INTERPRETAÇÕES SOBRE A ELISÃO E EVASÃO FISCAL: (IN)
CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Por

MÔNICA DE OLIVEIRA GASPARINI

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

Professor M.e Victor Almeida Conselvan – UNIR – Presidente

Professora Dra. Maria Priscila Soares Berro - UNIR - Membro

Professor Esp. Wiliam Ricardo Grilli Gama - UNIR - Membro

Conceito: 99

Cacoal, 08 de dezembro de 2016.

Aos meus pais, Antônio e Carla, que jamais deixaram de sonhar os meus sonhos e torná-los possíveis.

AGRADECIMENTOS

Palavras são insuficientes para expressar todos os sentimentos, pensamentos e emoções que me circundaram nestes cinco anos de graduação. Planos sobre ingressar na academia de Direito, que não estavam sequer nos mais ínfimos pensamentos sobre futuro quando ainda adolescente, concretizaram-se e hoje todo o conhecimento sedimentado tornou-se a base da minha existência.

Agradeço primeiramente ao Criador e aos espíritos amigos que me deram forças, paciência, resignação, fé e ânimo para lutar pela minha evolução pessoal e profissional todos os dias. Por não me deixarem desanimar ou desistir nos momentos mais difíceis, quando o cansaço, a incompreensão e até mesmo a tristeza ousavam tentar me fazer desistir do meu propósito de vida.

À minha mãe, Carla Lúcia, por sua luta incansável em prol da minha formação intelectual. Por fazer esforços que só uma mãe seria capaz para que eu pudesse crescer e evoluir em todas as áreas de minha vida, desafiando as imposições sociais e construindo uma vitória balizada na educação. Ao meu pai, Antônio Gasparini, que a sua forma, fez o que suas possibilidades permitiram para auxiliar-me a galgar lugares que jamais pensei que fosse capaz de alcançar.

Aos meus tios Edinaldo de Oliveira Rodrigues e Edimaldo de Oliveira Rodrigues (*in memorian*) que me ensinaram valores, que por tantas vezes relutei em aprender, mas que me amaram e acreditaram em mim quando mais ninguém o fez, quando todos desacreditavam na minha capacidade, demonstrando-me simplesmente que não é necessário provar nada a ninguém. Onde quer que vocês estejam, saibam que sou muito grata pelos pais maravilhosos que, nesta vida, vocês foram.

Aos meus amigos desta e de muitas outras existências, que me auxiliaram grandemente nas minhas batalhas, aliviaram minhas dores e me acolheram como irmãos nas mais diversas fases da minha vida, compreendendo as minhas falhas, defeitos e impossibilidades. Sem vocês eu jamais teria chegado aqui. Muito obrigada.

Aos colegas de profissão que a turma 2012/1 da Universidade Federal de Rondônia me proporcionou conhecer, sou muito grata à cada um com quem convivi nestes cinco anos, por todo apoio e auxílio que foram indispensáveis para a conclusão desta graduação.

Ao gabinete da quarta vara cível, à Procuradoria do Estado e ao Ministério Público Federal da comarca de Ji-Paraná/RO. Digo sempre que tenho muita sorte pelos seres humanos maravilhosos que encontrei ao longo da minha jornada como estagiária de direito. Convivi com indivíduos de bom coração e caráter, que me mostraram a importância da simplicidade, humildade, esforço e dedicação, dando-me possibilidades de tornar não somente uma profissional um pouco mais experiente, mas também um ser humano mais capacitado a lidar com as individualidades daqueles que batem à porta do judiciário. Obrigada a cada um que contribuiu para a minha formação.

Ao professor orientador Victor de Almeida Conselvan, que se dedicou arduamente para que este trabalho fosse finalizado e se tornasse hábil à aprovação. Sem o seu exemplo de dedicação e profissionalismo seria impossível realizar esta pesquisa com o mesmo esforço e dedicação. Agradeço por todo o aprendizado e atenção que a mim foram dispensados, mas principalmente, pelo amigo que encontrei neste caminho muitas vezes tortuoso de dúvidas e inseguranças. Obrigada por ser um grande ouvinte e conselheiro em cada dificuldade que compartilhei.

A todos aqueles que, mesmo não nominalmente citados nestes agradecimentos, auxiliaram-me nas mais variadas dificuldades que surgiram pelo caminho. Guardo cada um no meu coração e agradeço todos os dias por, na maioria das vezes, ter sido tão pouco merecedora de todo amor, respeito e confiança que recebi. Muito obrigada.

Gratidão, sem dúvidas é a palavra que resume esta jornada. Que venham os próximos desafios.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a análise da constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, a partir de uma interpretação conforme à Constituição Federal, consubstanciada na utilização do método dogmático analítico de percepção e aplicabilidade do Direito. Busca-se compreender o conteúdo semântico deste dispositivo, a fim de verificar se há a caracterização da evasão ou elisão fiscal, partindo-se da conceituação dos elementos de estabilização do ordenamento jurídico brasileiro que subsidiam o entendimento sobre os limites da atuação do Estado frente à proteção dos direitos fundamentais, balizados no princípio da legalidade e da liberdade negocial. Cuida ainda de demonstrar as bases nas quais estão sedimentadas as normas tributárias estipuladoras das hipóteses de incidências que originam as obrigações tributárias, analisando-as a partir da regra matriz de incidência tributária que permite compreender analiticamente a ocorrência do fato gerador sob a ótica dos negócios jurídicos praticados a partir da liberdade no uso das formas contratuais, ensejando portanto a discussão sobre a dicotomia existente face à ausência de regulamentação do referido dispositivo, que admite, em razão disso, tanto o entendimento sobre a previsibilidade da elisão fiscal e do planejamento tributário para alcance da economia de tributos e a consequente constitucionalidade do referido parágrafo, bem como a tipificação do instituto da evasão fiscal e a decorrente inconstitucionalidade originária do dispositivo em apreço.

Palavras-chave: Constitucionalidade. Evasão Fiscal. Elisão Fiscal. Legalidade.

ABSTRACT

The present work has for objective the analysis of the constitutionality of article 116, unic paragraph of the National Tax Code, from an interpretation according to the Constitution, based on the use of analytical dogmatic method of perception and applicability of law. Seeks to understand the semantic content of this device to check, In order to verify if there is the characterization of the evasion or tax avoidance, starting from the conceptualization of the elements of the stabilization of the Brazilian legal system that subsidizes the understanding the limits of the actuation of the State in front of the relation with the protection of fundamental rights, established on the legality principle and freedom of business. It also takes care to demonstrate the basis on which are sediment the tax rules that stipulate the hypothesis of incidence that originates the tax obligation, analyzing them from the matrix tax rule of incidence that allows understand analytically the occurrence of the taxable fact creator from the perspective of legal negotiations based in the liberty on the use of contractual forms, motivating, therefore, the discussion of the existent dichotomy face the absence of regulation of this device, which admits, for that reason both understanding of the predictability of tax avoidance and of tax planning, to reach the economy of taxes and the consequent constitutionality of this paragraph, as well as the typification of the institute of tax evasion and the deriving originate unconstitutionality from the article in question.

Keywords: Constitutionality. Tax evasion. Tax avoidance. Legality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
 1 OS ELEMENTOS DE ESTABILIZAÇÃO DA ORDEM CONSTITUCIONAL E A DOGMÁTICA DOS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	12
1.1 A SEGURANÇA JURÍDICA E A GARANTIA CONSTITUCIONAL À PROTEÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS	12
1.2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO EXERCÍCIO DO PODER ESTATAL DE CRIAÇÃO DE NORMAS MITIGADORAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	15
1.2.1 Legalidade.....	15
1.2.2 Capacidade contributiva	16
1.2.3 Vedação ao confisco	17
1.2.4 Soberania	18
1.3 TRIPARTIÇÃO DOS PODERES E O PACTO FEDERATIVO: AS FUNÇÕES LEGISLATIVA E EXECUTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	20
1.4 DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO SOCIAL.....	21
1.5 A DEMOCRACIA E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	22
 2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A FORMALIZAÇÃO DA IMPOSIÇÃO ESTATAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	25
2.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	26
2.2 IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	27
2.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A SUA IMPORTÂNCIA PARA A DETERMINAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	28
2.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	29

2.5 FATO GERADOR.....	32
3 A AUTOSSUFICIÊNCIA DO SISTEMA JURÍDICO E A EFICÁCIA DAS NORMAS: A COMPLETUDE TRIBUTÁRIA E O ENTEDIMENTO SOBRE A POSSIBILIDADE DE DISSIMULAÇÃO DO FATO GERADOR	35
3.1 O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: ANÁLISE DOGMÁTICA DOS INSTITUTOS DA EVASÃO E ELISÃO FISCAL	37
3.1.1 Evasão fiscal	38
3.1.2 Elisão fiscal	41
3.2 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	44
CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

INTRODUÇÃO

O artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional foi introduzido ao conjunto de normas vigentes no país pela lei complementar n.º 104/2001 e trouxe inúmeras discussões acerca da possibilidade conferida ao Fisco de desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte com o intuito de “dissimular” a ocorrência do fato gerador.

Até o momento não foi criada lei ordinária apta a regulamentar essa atribuição da administração fazendária, situação que gera discussões sobre a constitucionalidade do dispositivo, bem como o questionamento sobre qual instituto ele previu: a elisão ou a evasão fiscal.

Assim, a problemática proposta nesta análise se consubstancia na observância analítica da dogmática que fundamenta a estrutura do Sistema Tributário Nacional com o fito de verificar a constitucionalidade ou não do referido texto normativo, já que o ordenamento tributário é regido precipuamente pela legalidade estrita e pela tipicidade cerrada, na qual somente aquilo que está devidamente previsto em lei (ou seja, que passou pelo regular processo legislativo) pode ser imposto aos administrados e legitimamente exigido deles.

Para tanto, buscou-se compreender as bases constitucionais que fundamentam o exercício da competência tributária pelos entes políticos, conferida pelo poder soberano, ressaltando a valorização da segurança jurídica, uma vez que a tributação deve ser exercida de acordo com os ditames do Estado Democrático de Direito, com vistas a atender as finalidades perquiridas pela Administração Pública, respeitando-se a tripartição de poderes e os direitos e garantias fundamentais conferidos aos indivíduos, protegidos constitucionalmente através das limitações ao poder de tributar do Estado.

Em sequência, intenta-se demonstrar a estrutura do Sistema Tributário Nacional, criado para permitir a arrecadação do Estado através da instituição, cobrança e arrecadação de tributos, compreendendo a forma pelo qual é elencada pelo legislador a hipótese de incidência, bem como se dá a formalização do fato gerador e o consequente nascimento da obrigação tributária, elementos fundamentados na análise crítica do consequente e antecedente da regra matriz de incidência da endonorma tributária.

Por fim, visando solucionar a problemática proposta, discorreu-se sobre a completude do sistema tributário, fundamentada na descrição exata de todas as obrigações impostas ao contribuinte, delineando, a partir de então, a regra matriz da evasão e elisão fiscal, análise essencial para compreensão da diferença entre estes institutos e a sua aplicabilidade nas relações jurídicas tributárias, depreendendo, portanto, a interpretação semântica que o legislador quis dar ao parágrafo único do artigo 116.

1 OS ELEMENTOS DE ESTABILIZAÇÃO DA ORDEM CONSTITUCIONAL E A DOGMÁTICA DOS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 A SEGURANÇA JURÍDICA E A GARANTIA CONSTITUCIONAL À PROTEÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS

A segurança jurídica pode ser conceituada como um mecanismo que permite que os indivíduos submetidos ao sistema normativo em vigor conheçam previamente as consequências diretas das suas ações e das relações jurídicas que destas originam, possibilitando a obtenção de uma visão analítica pelo particular acerca da extensão de sua liberdade negocial. (SILVA, 2012).

Possui natureza jurídica de direito fundamental, expressamente previsto no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, uma vez que visa assegurar a perpetuação de direitos no tempo, garantindo a impossibilidade de que uma lei ou ato normativo posterior modifique as situações inteiramente consolidadas. É considerada cláusula pétrea, vez que se encontra protegida pelo artigo 60, parágrafo 4º.

Sobre o regime jurídico deste instituto, partindo-se acerca da natureza jurídica acima esposada, tem-se que são considerados dispositivos jurídicos de primeira geração, surgidos a partir da difusão do pensamento liberal iluminista que fundamentou a Revolução Francesa, culminando na criação e perpetuação dos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade. A partir disto é que se buscou defender a atuação negativa do Estado, impondo a necessidade de inação em determinados momentos que dizem respeito unicamente à esfera de direitos individuais dos membros da coletividade (SILVA, 2012). Segundo Sarlet (2009, p. 46):

[...] São, por este motivo, apresentados como direitos de cunho 'negativo', uma vez que dirigidos a uma abstenção, e não a uma conduta positiva por parte dos poderes públicos, sendo, neste sentido, 'direitos de resistência ou de oposição perante o Estado'. Assumem particular relevo no rol desses direitos, especialmente pela sua notória inspiração jusnaturalista, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei. [...] Em suma, como relembra P. Bonavides, cuida-se dos assim chamados direitos civis e políticos, que, em sua maioria, correspondem à fase inicial do constitucionalismo ocidental, mas que continuam a integrar os catálogos das Constituições, no limiar do terceiro milênio, ainda que lhes tenha sido atribuído, por vezes, conteúdo e significados diferenciados.

A primeira geração dos direitos fundamentais caracteriza então a imposição de exercício do absenteísmo aos institutos estatais, obrigando-os a diminuir sua atuação e imposição, de modo a permitir que os indivíduos que compõem a sociedade tivessem a possibilidade de exercer sua autonomia privada. Branco e Mendes pontuam a respeito (2015, p. 137):

(...) São os primeiros a ser positivados, daí serem ditos de primeira geração. Pretendia-se sobretudo, fixar uma esfera de autonomia pessoal refratária às expansões do Poder. Daí esses direitos traduzirem-se em postulados de abstenção dos governantes, criando obrigações de não fazer, de não intervir sobre aspectos da vida pessoal de cada indivíduo. São considerados indispensáveis a todos os homens, ostentando, pois, pretensão universalista. Referem-se a liberdades individuais, como a consciência, de reunião, e à inviolabilidade de domicílio. São direitos em que não desponta a preocupação com desigualdades sociais.

Dessa forma, os direitos individuais foram aos poucos sendo conquistados, fundamentados pelo ideal da necessária convivência pacífica em sociedade, a partir de regras e normas previamente estipuladas e, do respeito à um centro de poder. Porém, essas regras, que se dividiam em direitos e deveres, deveriam ser balizadas em normas jurídicas devidamente legitimadas pelos indivíduos, prescrevendo dogmaticamente um dever-ser, utilizando-se a subsunção de qualquer situação que com ela fosse compatível, estabilizando relações jurídicas formadas com base na ordem vigente no momento das transações.

Tem como efeito precípua a consolidação no tempo das escolhas negociais praticadas pelos indivíduos dentro de sua esfera de liberdade. Em razão disso, o aspecto temporal que enseja a criação das normas, permite essa concretização das relações jurídicas no tempo, vez que, salvo exceções legais, aquilo que já foi consolidado não poderá ser alterado. Representa também uma garantia de limitação da atuação do Estado sobre os direitos dos indivíduos, já que só poderão sofrer mitigação por expressa previsão legal (BRANCO e MENDES, 2015).

A segurança jurídica tem como espécies o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito. O direito adquirido estabelece que o surgimento de uma nova ordem jurídica não pode tornar os direitos consumados na ordem jurídica anterior inexecutáveis. Ou seja, este direito já foi incorporado à esfera patrimonial do indivíduo, motivo pelo qual a lei somente retroagirá para beneficiá-lo e não para mitigar o que já adquiriu. O ato jurídico perfeito garante a previsibilidade dos efeitos

dos negócios jurídicos, uma vez que se preencheu todos os requisitos de legitimidade e houve sua consolidação integral na ordem jurídica anterior, não podendo lei nova alcançá-lo. Por fim, a coisa julgada pode ser identificada pela imutabilidade, ante a impossibilidade de propositura de recursos ordinários ou extraordinários em face de sentença transitada em julgado (SILVA, 2012).

No Direito Tributário a segurança jurídica está prevista no artigo do Código Tributário Nacional e visa garantir que a atuação da administração fazendária ocorra de forma plenamente vinculada, nos ditames da tipicidade cerrada. Assim, este instituto visa proporcionar que o contribuinte tenha um conciso conhecimento da extensão de seu direito, bem como saiba as consequências tributárias que os negócios jurídicos formulados acarretam. Segundo Coelho (2012, p. 397):

Entre os publicistas da vanguarda, a *essentialia* do conceito de segurança jurídica residiria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas. A meta da segurança jurídica seria, então, assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei. Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e a incerteza proteiforme das portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da 'proteção da confiança'.

Correlacionando-se este princípio ao entendimento dos institutos da elisão e evasão fiscal que serão detalhadamente evidenciados no capítulo 3, entende-se que a segurança jurídica prevalece no momento em que o contribuinte opta por mecanismos lícitos de economia de tributos (elisão fiscal e planejamento tributário) e é tributado de acordo com a forma negocial menos onerosa que escolheu praticar, impedindo que o Fisco atue de forma discricionária e cobre exações sobre um negócio distinto daquele elegido.

Um exemplo seria a situação em que um comerciante, a partir do planejamento tributário, escolhe a forma menos onerosa de incidência do ICMS sobre o transporte interestadual de suas mercadorias, optando por transportá-las de barco e não de caminhão. Conforme se verifica neste exemplo, as duas formas de transporte são lícitas, porém, para formalizar uma relação jurídica menos onerosa com o Fisco, escolhe o transporte de barco, vez que este permite um critério quantitativo do ICMS menor do que o transporte de caminhão.

1.2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO EXERCÍCIO DO PODER ESTATAL DE CRIAÇÃO DE NORMAS MITIGADORAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

As limitações ao poder estatal podem ser consideradas mecanismos de restrição à intervenção do poder soberano do Estado na esfera de interesses particulares dos indivíduos. O dever de pagar tributos é algo taxativamente colocado à sociedade, situação que exige do legislador uma regulamentação que imponha limitações, com o intuito de evitar a discricionariedade que leva ao abuso de poder e a mitigação de direitos. Por este motivo, a Constituição Federal visa disciplinar a incidência tributária, vez que os direitos fundamentais conferidos aos contribuintes estão inseridos no artigo 60, parágrafo 4 da Constituição Federal.

Estas limitações constitucionais são evidenciadas a partir da análise dogmática dos princípios que serão a seguir delineados, seguida, posteriormente, do entendimento da soberania concedida ao Estado, que o torna capaz de regulamentar as condutas sociais.

1.2.1 Legalidade

O princípio da legalidade é o preceito orientador do ordenamento jurídico tributário, formalizando, em conjunto com os princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco a base das limitações ao exercício do poder do Estado no que se refere aos tributos, em razão da tipicidade cerrada que exige uma atuação restritiva por parte dos entes políticos. Segundo Branco e Mendes (2015, p. 1415):

Em primeiro lugar, a legalidade está consubstanciada na pura e simples exigência de lei: não há tributo sem lei que o institua. O princípio determina que a lei, em sentido formal, seja o veículo necessário à criação e modificação dos tributos. Em regra, lei ordinária. Veda-se, por conseguinte, a delegação de competência tributária ao executivo. A tarefa de instituir tributos é própria da atividade legislativa. E mais, todos os elementos dos tributos devem ser veiculados por lei. Esse segundo aspecto do princípio exige, para validade do tributo, que todos os seus elementos, aspectos ou critérios estejam contidos no veículo legislativo adequado – lei ordinária ou complementar, conforme o caso.

A sua natureza jurídica é de garantia fundamental, vez que possibilita aos indivíduos o exercício dos direitos fundamentais, tais como a segurança jurídica e a liberdade. É considerado um princípio autoaplicável, uma vez que é classificado

como norma de eficácia plena¹, produzindo todos os efeitos a partir de sua entrada em vigor. Esta classificação encontra fundamento no artigo 5º, §3º da Constituição Federal, que afirma que os direitos fundamentais terão aplicabilidade imediata.

Correlacionando este princípio ao estudo dos institutos da evasão e elisão fiscal, depreende-se que sua compreensão auxilia no entendimento da tipicidade cerrada que rege o Direito Tributário, que será devidamente explanada no capítulo 3, na qual as situações tributáveis deverão estar expressamente delineadas na norma legal, de modo que o contribuinte tenha conhecimento de todos os atos jurídicos elencados pelo legislador como hipótese de incidência.

1.2.2 Capacidade contributiva

Este princípio pode ser entendido a partir da posição adotada pelo sistema jurídico Tributário, na qual somente as situações das quais se originam a riqueza é que são tributadas. Portanto, para que haja tributação é necessário que haja propriedade, patrimônio. A prestação pecuniária deverá ser proporcional aos valores dos bens do contribuinte sobre os quais as exações irão recair (BRANCO e MENDES, 2015).

Possui dois efeitos principais: É através dele que o Estado legitima o valor da prestação pecuniária em consonância com o poder aquisitivo dos indivíduos, além de justificar o dever de pagar tributos, teoria difundida por José Casalta Nabais, que será evidenciada mais adiante. Estas afirmações encontram substrato expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, que prevê:

Sempre que possível, os **impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte [grifo nosso].

Desta forma, a capacidade contributiva se correlaciona com o planejamento tributário no momento em que, apesar de haver a possibilidade de economia de

¹ José Afonso da Silva classifica as normas quanto a sua aplicabilidade, podendo serem consideradas de eficácia plena, contida e limitada. Segundo os seus ensinamentos, as normas de eficácia plena são aquelas imediatas, diretas e integrais, ou seja, produzem todos os seus efeitos a partir da entrada em vigor, não necessitando de nenhuma norma intermediária para tal, não podendo, por fim, o legislador limitá-la para qualquer efeito.

tributos e da adoção de uma forma menos onerosa de se praticar um ato jurídico, ainda sim, a prestação pecuniária oriunda da obrigação tributária deve estar de acordo com o patrimônio real do contribuinte, uma vez que o dever de pagar tributos se evidencia no entendimento de que todos os indivíduos devem contribuir para o sistema proporcionalmente aos seus rendimentos.

1.2.3 Vedação ao confisco

A vedação ao confisco é, também, um princípio limitador da atuação estatal, que pode ser conceituado como a vedação constitucional à tributação pelo Estado que ocorra além da capacidade contributiva do indivíduo, chegando ao ponto de reter totalmente a propriedade particular que confere potencial econômico ao indivíduo para que seja garantido o pagamento de tributos (PAULSEN, 2014).

Tal como a legalidade e a capacidade contributiva, o princípio da vedação ao confisco possui natureza jurídica de garantia fundamental, o qual intenta impedir a mitigação do direito fundamental à propriedade. Isto pode ser observado no conceito de tributo, previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, prescrição legal que veda a constituição das exações sob a forma de sanção. Sobre este princípio, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1075:

[...] A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas [...].

Relaciona-se, por fim, com a análise da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional na medida em que tal preceito constitucional busca impor vedações ao Fisco de se utilizar de mecanismos confiscatórios para desestimular a prática do planejamento tributário, visando unicamente uma arrecadação maior.

1.2.4 Soberania

Entendida a base principiológica que legitima as limitações constitucionais ao poder estatal, cabível se torna contextualizar uma breve explanação acerca do instituto da soberania.

A soberania pode ser conceituada como a capacidade absoluta para determinar, de forma cogente, a forma de atuação estatal sobre os agentes, expressando não somente o poder atribuído ao Estado, mas também demonstrando ser um poder instrumentalizado pelo direito, caracterizada pelas limitações a ele impostas com vistas à supremacia do interesse público (DALLARI, 2012).

O Estado se torna apto a exercer sua soberania quando há a consolidação de seus elementos, quais sejam: o território sobre o qual exercerá jurisdição, o povo do qual regulamentará os costumes e um governo estável e legítimo apto a impor direitos, deveres e obrigações (REZEK, 2011). Este instituto possui natureza jurídica de direito do Estado, uma vez que, é através de seu exercício legítimo que o ente político tem a possibilidade de realizar políticas públicas e alcançar de maneira imparcial as finalidades estatais. Segundo Silva (2012, p. 107):

O Estado, como grupo social máximo e total, tem também o seu poder, que é o poder político ou poder estatal. A sociedade estatal, chamada também de sociedade civil, compreende uma multiplicidade de grupos sociais diferenciados e indivíduos, aos quais o poder político tem que coordenar e impor regras e limites em função dos fins globais que ao Estado cumpre realizar. Daí se vê que o poder político é superior a todos os outros poderes sociais, os quais reconhece, rege e domina, visando a ordenar as relações entre esses grupos e os indivíduos entre si e reciprocamente, de maneira a manter um mínimo de ordem e estimular um máximo de progresso à vista do bem comum. Essa superioridade do poder político caracteriza a soberania do Estado (conceituada antes), que implica, a um tempo, independência em confronto com todos os poderes exteriores à sociedade estatal (soberania externa) e supremacia sobre todos os poderes sociais interiores à mesma sociedade estatal (soberania interna).

Quanto ao regime jurídico, a soberania pode ser considerada o poder máximo vigente do Estado, garantindo-se o tratamento isonômico (igualdade formal) perante as pessoas do Direito Internacional, na qual nenhum país, em tese, pode interferir na política interna adotada por outro. Além disso, é a partir da sua admissão que se torna possível conferir autonomia aos estados membros, mantendo-se a forma federativa de Estado e a consequente repartição dos poderes.

Depreende-se que a Constituição Federal legitima a atuação do Estado, conferindo-o soberania, permitindo que esta aja de acordo com o estabelecido nos diplomas legais, a fim de realizar os seus fins sociais. Este instituto configura então a independência do Estado Brasileiro frente as pessoas jurídicas de direito público externo, além de demonstrar claramente o monopólio regulamentador no próprio território nacional. Segundo Dallari (2012, p. 90):

[...] a soberania continua a ser concebida de duas maneiras distintas: como sinônimo de independência, e assim tem sido invocada pelos dirigentes dos Estados que desejam afirmar, sobretudo ao seu próprio povo, não serem mais submissos a qualquer potência estrangeira; ou como expressão de poder jurídico mais alto, significando que, dentro dos limites da jurisdição do Estado, este é quem tem o poder de decisão em última instância, sobre a eficácia de qualquer norma jurídica. É óbvio que a afirmação de soberania, no sentido de independência, se apoia no poder de fato que tenha o Estado, de fazer prevalecer sua vontade dentro de seus limites jurisdicionais.

Tem como efeito o respeito que deve ser conferido pelo Estado aos limites impostos pelo ordenamento, a fim de garantir os direitos fundamentais e evitar sua mitigação. Em razão disso, normatizou-se as limitações à atuação do Estado, balizados nos princípios acima delineados, constituindo tais institutos uma importante forma de preservar a autonomia dos indivíduos frente ao sistema jurídico.

Além dos princípios já esposados, a limitação ao exercício das atribuições do Estado é representada pelas cláusulas pétreas, estabelecidas no artigo 60, §4º da Constituição Federal, que consubstancia a forma federativa de Estado, separação dos poderes, direitos e garantias individuais e o voto direto, secreto, universal e periódico.

São entendidas como normas imutáveis, já que não podem ser alteradas, sob pena de desconstituir a ordem constitucional vigente. Asseguram que certos valores, imprescindíveis para o desenvolvimento de determinada sociedade, mantenham-se em voga apesar das divergências que possam ocorrer quanto à aplicabilidade de normas e princípios, visto que aquilo que é considerado como correto se altera ao longo do tempo. Assim, impedir que as cláusulas pétreas sejam alteradas significa preservar a legalidade estrita elencada pelo poder constituinte originário, de modo a manter a solidez do sistema instituído (MENDES, p. 123, 2015).

O estudo deste instituto correlaciona-se com o entendimento acerca da

elisão e evasão fiscal a partir do momento em que a soberania garante o exercício de competências para a instituição de normas definidoras de tributos, que visam à manutenção da estrutura e dos órgãos do Estado, necessárias para a concretização de suas atribuições. Assim, no sistema tributário, o exercício do poder estatal deve se ocorrer com vistas a preservar os direitos fundamentais conferidos aos contribuintes, bem como o princípio da divisão dos poderes, na qual cabe ao Poder Legislativo a competência tributária e ao Poder Executivo o cumprimento vinculado nas normas que passaram regularmente pelo devido processo legislativo.

Portanto, os institutos que limitam a atuação estatal são formados principalmente por mecanismos de interpretação restritiva da aplicação da legislação tributária, uma vez que a tipicidade cerrada do Direito Tributário veda a interpretação extensiva, produzindo efeitos jurídicos no mundo jurídico somente aquilo que a lei expressamente consagrou.

1.3 TRIPARTIÇÃO DOS PODERES E O PACTO FEDERATIVO: AS FUNÇÕES LEGISLATIVA E EXECUTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O poder político do Estado surge diante da necessidade de regulamentação das condutas sociais que permite a vida pacífica em sociedade. As atribuições conferidas por este poder tornaram-se mais evidentes com a divisão de competências entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. De acordo com Silva (2012, p. 108):

A divisão de poderes consiste em confiar cada uma das funções governamentais (legislativa, executiva e jurisdicional) a órgãos diferentes, que tomam os nomes das respectivas funções [...]. Se as funções forem exercidas por um órgão apenas, tem-se a concentração de poderes. A divisão de poderes fundamenta-se, pois, em dois elementos: (a) especialização funcional, significando que cada órgão é especializado no exercício de uma função; [...] (b) independência orgânica, significando que, além da especialização funcional, é necessário que cada órgão seja efetivamente independente dos outros, o que postula ausência de meios de subordinação. Trata-se, pois, como se vê, de uma forma de organização jurídica das manifestações do poder.

Para exercer este poder de modo a atingir os objetivos previstos na Constituição Federal, entendeu-se pela adoção do princípio da separação dos

poderes, expressamente descrito no artigo 2º da carta magna, ao prever que os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário são harmônicos e independentes entre si.

A divisão dos poderes relaciona-se com os institutos da evasão e elisão fiscal em razão da tipicidade cerrada do Direito Tributário, que exige que o Poder Legislativo, dotado de capacidade para criação de atos normativos, introduza as regras tributárias unicamente através de lei em sentido formal. Além disso, em relação à elisão fiscal, entende-se que a administração fazendária não pode desconsiderar as formas eleitas pelo contribuinte para formalizar seus negócios jurídicos quando este posicionamento não for fundamentado em lei, visto que esta situação se trata de uma mitigação de direitos caracterizada pela atuação discricionária do Fisco.

1.4 DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO SOCIAL

A segunda geração dos direitos fundamentais é constituída pelos direitos sociais, que exigiram uma atuação positiva do Estado com o intuito de diminuir as desigualdades que haviam se acirrado em razão do liberalismo e do capitalismo de mercado (BRANCO e MENDES, 2015).

Após a Revolução Francesa, compreendeu-se que só a liberdade não era suficiente para que os indivíduos alcançassem sua autonomia. Para galgar a sonhada igualdade era preciso recursos que permitissem viver com certa dignidade, a fim de atender o mínimo existencial. Dessa forma, o pensamento cultural dos indivíduos foi mudando, ensejando a reivindicação não mais por um Estado ausente, que permitisse a plena liberdade negocial entre os indivíduos, no qual a autotutela era característica fundamental. Exigiu-se que o Estado se posicionasse como provedor, devendo fornecer aos membros da sociedade condições dignas de vida, tratando os iguais como iguais e os desiguais na medida de sua desigualdade, consolidando a igualdade material (SARLET, 2009).

Para realizar tais políticas públicas, demandou-se a arrecadação de recursos financeiros, aptos a permitir o fornecimento por parte do Estado de tudo aquilo que os indivíduos não possuíam condições de custear. Nessa transição do Estado Liberal para o Estado Social, viu-se como saída para financiar os gastos da administração pública a ressignificação dos impostos, instituto que permeia a

sociedade desde o início dos tempos.

Dessa forma, para que fosse possível fornecer meios de exercer direitos que garantissem a dignidade da pessoa humana, tornou-se necessário estabelecer deveres, que se deram principalmente através da tributação. Inicialmente, tributava-se para demonstrar a força do Estado perante os administrados e garantir o monopólio de poder, porém, esta visão mudou e consolidou-se o entendimento de que a cobrança de exações deve se dar principalmente para que o Estado possa atingir seus objetivos. O tributo passou a ser o principal instrumento de concretização do Estado Social fundamentado nas prestações positivas estatais (SARLET, 2009).

Assim, os tributos são a forma por meio do qual se torna possível discutir a estruturação e formalização dos direitos e garantias individuais e sociais, já que é somente através da arrecadação oriunda da ocorrência da obrigação tributária é que o Estado tem condições de promover e assegurar o cumprimento de tais fundamentos. Dessa forma, o rol de direitos previstos no artigo 5º da Constituição Federal, em sua grande parte, só tem como se concretizar no seio de um Estado que seja não só democrático, mas também social e tributário, já que não há Estado consolidado sem a existência de tributos (PAULSEN, 2014).

1.5 A DEMOCRACIA E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A democracia pode ser compreendida como uma forma de exercício do poder político do Estado, demonstrada através de uma atuação legítima daquele que possui o poder de mando em determinado momento, em razão da legitimação dos componentes da sociedade, delineada no artigo 1º, parágrafo único da Constituição Federal, o qual afirma que todo poder emana do povo, exercendo-o diretamente nas situações previstas em lei, e indiretamente, através dos representantes eleitos. Visa, portanto, impedir que haja atuações arbitrárias, contrárias ao interesse público e ao bem comum. Segundo Silva (2012, p. 133):

O que dá essência à democracia é o fato de o poder residir no povo. Toda democracia, para ser tal, repousa na vontade popular no que tange à fonte e exercício do poder, em oposição aos regimes autocráticos em que o poder emana do chefe, do caudilho, do ditador. Vale dizer, portanto, que o conceito de democracia se fundamenta na existência de um vínculo entre

povo e poder. Como este recebe qualificações na conformidade de seu objeto e modo de atuação, chamando-se poder político, poder econômico, poder social, a liberação democrática vai-se estendendo, com o correr do tempo, a esses modos de atuação de poder.

Desta forma, o exercício democrático do poder pressupõe respeito aos direitos fundamentais, possibilitando a criação de políticas públicas aptas a atender as necessidades básicas dos indivíduos. O fornecimento de meios hábeis para a obtenção destes recursos pelo povo só é possível em um Estado em que há a participação efetiva dos indivíduos, motivo pelo qual surge o entendimento de que não há como estabelecer ações prestacionais sem a imposição de “custos”, denominados deveres fundamentais.

Os deveres fundamentais, por conseguinte, são a causa primária da existência dos direitos fundamentais, já que não há concretização de uma atuação estatal eficaz se não houver recursos para subsidiar os custos oriundos da realização das mais simples até as mais complexas tarefas. Podem ser conceituados como uma forma encontrada pela Administração Pública para viabilização de políticas públicas, uma vez que a ausência de instituições organizadas e estruturadas agindo em nome do Estado impossibilita a proteção e efetivação dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal (PAULSEN, 2014).

Observa-se a menção aos deveres fundamentais no Título II, Capítulo I da Constituição Federal, ao mencionar “Dos Direitos e Deveres Fundamentais”, para introduzir os direitos fundamentais do artigo 5º. Desta feita, depreende-se que os deveres foram colocados pelo constituinte originário no mesmo patamar dos direitos, motivo pelo qual também possuem aplicabilidade imediata, conforme previsão do artigo 5, §1º da Constituição Federal. Segundo Sarlet (2009, p. 230 *apud* NABAIS, 1998):

Nesse sentido, é possível afirmar que os deveres fundamentais – podem – a depender do caráter da norma jurídico-constitucional que os fundamenta – ter eficácia e aplicabilidade imediatas, mas que tais características, no plano dos deveres, devem, a depender da hipótese, ser compreendidas de modo distinto do que ocorre com os direitos fundamentais. Com efeito, especialmente quando se cuidar da imposição, diretamente deduzida de deveres fundamentais (sem mediação legislativa) de sanções de natureza penal, administrativa e mesmo econômica, há que ter a máxima cautela e render sempre a devida homenagem ao princípio da legalidade e seus diversos desdobramentos, entre outros.

Em razão deste entendimento, pode-se afirmar que os deveres possuem a mesma natureza jurídica dos direitos fundamentais, ou seja, é uma garantia conferida aos indivíduos pelo constituinte originário de que serão preservados meios hábeis a alcançar condições mínimas de bem-estar para possibilitar a vida sob um sistema político e jurídico. Deve-se, portanto, pagar o preço por aquilo que o Estado tem a oferecer. Sobre esse aspecto, Nabais afirma (p. 11, s.a.):

[...] O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.

Apesar de possuírem a aplicabilidade imediata conferida aos direitos fundamentais, o regime jurídico dos deveres deve ser analisado de maneira cautelosa, uma vez que sua aplicabilidade deve se dar em consonância com a sistemática jurídica positivada, não podendo serem interpretados extensivamente, mas sim observados de forma restritiva, já que, dogmaticamente a mitigação de direitos somente pode ser dar através de lei e deve estar de acordo com os princípios da legalidade e razoabilidade.

Podem ser classificados como de natureza defensiva ou prestacional, a depender do tipo de conduta descrita aos indivíduos. Assim, caso imponham um não fazer, constituem-se deveres defensivos. Descrevendo uma obrigação de fazer, há, por sua vez, os deveres prestacionais. Além disso, cabe ressaltar que os deveres fundamentais nem sempre estão expressamente tipificados no ordenamento constitucional, uma vez que, apesar de não serem diretamente uma limitação a direitos, podem servir de fundamentos para tal situação (SARLET, 2009).

Por fim, a teoria difundida acerca dos deveres fundamentais está em consonância com o estudo das normas elisivas e evasivas, uma vez que há sobre o contribuinte a imposição estatal de pagar tributos. Assim, mesmo que o contribuinte se utilize de mecanismos atrelados ao planejamento tributário para alcançar uma prestação pecuniária menos onerosa, deverá, ainda, adimplir os tributos oriundos dos fatos geradores que praticar. Com relação à evasão fiscal, vê-se que o Estado, ao determinar as normas regulamentadoras do sistema social, intentou reprimir qualquer conduta apta a mascarar a existência da obrigação tributária, motivo pelo qual a evasão é considerada um ilícito penal, conforme será visto adiante.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A FORMALIZAÇÃO DA IMPOSIÇÃO ESTATAL DE PAGAR TRIBUTOS

A emenda constitucional nº 18/65 formalizou no ordenamento jurídico brasileiro um sistema tributário, culminando na criação do Código Tributário Nacional de 1966, conjunto normativo que apesar de ser materialmente considerado lei ordinária foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, uma vez que seu artigo 146 determina que compete a este veículo normativo dispor sobre normas gerais em matéria tributária.

Conforme esposado no Capítulo 1, a necessidade de implantação de políticas públicas por parte do Estado com o intuito de possibilitar o exercício dos direitos e garantias individuais permitiu a formação de um sistema tributário, estritamente balizado nas imposições constitucionais, atuando de maneira restritiva quanto à instituição de exações aptas a mitigar os direitos fundamentais dos indivíduos. Carvalho esclarece o campo de atuação do Direito Tributário (2007, p. 134):

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis às liberdades das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.

Afere-se, portanto, que o sistema tributário nacional é composto por diversas normas que visam regulamentar a competência tributária dos entes políticos no tocante à instituição, cobrança e fiscalização dos tributos, além de prever expressamente por meio dos princípios e das imunidades as situações em que o Estado deverá se abster de cobrar exações. Por sua vez, a atuação do legislador e daquele que exercer a capacidade tributária deve ocorrer nos ditames da tipicidade cerrada, impondo que as situações tributáveis sejam interpretadas objetivamente e, ao mesmo tempo, de forma restritiva, de modo a garantir o auferimento de recursos sem descumprir a proteção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

2.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Sob o prisma dogmático, as limitações ao poder de tributar podem ser definidas como situações jurídicas instituídas pelo constituinte originário com o intuito de restringir os excessos no exercício da competência tributária pelos entes políticos, uma vez que, descrevendo as atribuições, identifica-se também os seus limites (MACHADO, 2007).

São verdadeiras garantias ao contribuinte, a partir do momento em que preservam valores fundamentais, como a segurança jurídica, a justiça, a liberdade e a manutenção das atribuições outorgadas pela forma federativa de Estado. (PAULSEN, 2014).

Estão expressas principalmente nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, dividindo-se em gerais (artigo 150), específicas da União (artigo 151) e dedicadas aos Estados e Municípios (artigo 152). Vigoram como cláusulas pétreas, possuindo natureza jurídica de direito fundamental, representados pela proteção aos princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação ao confisco, materializando, portanto, os direitos fundamentais. Além disso, concretiza-se também como instrumento à preservação da forma federativa de Estado, através da imunidade recíproca. (PAULSEN, 2014).

Sua aplicação no ordenamento jurídico se dá a partir de um ideal de completude do sistema tributário, considerado como a subsunção total de um fato juridicamente relevante às espécies tributárias expressamente previstas na Constituição Federal, quais sejam: taxas, impostos, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Afere-se, portanto, que a carta magna determinou de forma taxativa a esfera de atuação dos entes políticos, motivo pelo qual tal situação deve ser observada de forma objetiva e pragmática: aquilo que não se enquadra nos requisitos objetivos não pode ser tributado. Segundo McNaughton (2014, p. 72):

Caso um tributo não se subsuma a nenhum dos feixes de competência acima, não será taxa, contribuição de melhoria, imposto, empréstimo compulsório ou contribuição: será, meramente, um tributo sem fundamento de validade em norma constitucional. Nesse caso de aparente lacuna, a pragmática do direito aplica uma norma geral proibitiva, no sentido de que não é juridicamente admitido um tributo que não guarde fundamento de validade em algum dos regimes jurídicos destinados a cada tributo.

Os principais efeitos das limitações ao poder de tributar se manifestam através das normas consideradas negativas de competência tributária (imunidades), e também através dos princípios orientadores da instituição de exações e que servem de garantia ao contribuinte. Possuem o condão de limitar o caráter fiscal, conceituado como a atividade estatal meramente arrecadatória, visando o acréscimo patrimonial do Estado para possibilitar a consecução de suas atividades, e também o caráter extrafiscal do tributo, representada pela atuação regulatória do mercado e da economia, que pode ser feita através da majoração ou minoração das exações (AMARO, 2006).

2.2 IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

As imunidades ao exercício da competência tributária podem ser entendidas como uma limitação imposta pelo constituinte originário às competências atribuídas às pessoas políticas, excluindo-se seu poder tributário à medida que impede a incidência do tributo (CARVALHO, 2007).

Estão previstas no texto constitucional, o que permite aferir que a natureza jurídica deste instituto advém da sua inclusão na classificação jurídica das sobrenormas, ou seja, leis que visam regulamentar a aplicabilidade de outros arcabouços normativos, contribuindo para a determinação do campo de atuação de cada ente político no que se refere à matéria tributária. Entende-se, portanto, que se trata de regra que dispõe sobre a construção de outras regras, a partir do momento em que menciona os limites materiais e formais a que a atividade legiferante em matéria tributária deve se ater (CARVALHO, 2007).

Sobre seu regime jurídico, Paulsen entende (2014, p. 96):

[...] Vale considerar que as normas negativas da competência, bastantes em si, são autoaplicáveis. Mas já imunidades que exigem regulamentação, mormente quando seu texto remete expressamente aos requisitos e condições estabelecidos em lei [...].

Podem ser consideradas tanto normas de eficácia plena quanto contidas, a depender do caso concreto, descrevendo-se como regras de não incidência expressamente previstas na Constituição Federal, que visam impedir a instituição de

exações nas hipóteses expressamente indicadas. As imunidades permitem verificar objetivamente no mundo fenomenológico quais as situações em que o Estado tem o dever de não agir, instituir, fiscalizar ou cobrar uma determinada exação (SILVA, 2012).

Isso ocorre em razão da tipicidade cerrada do Direito Tributário, que permite uma análise objetiva de sua aplicação, despida de qualquer valor moral ou subjetivo. Assim, as hipóteses de incidência estão taxativamente descritas em lei, vez que mitigam direitos individuais. Da mesma forma, as situações que permitem a não incidência da obrigação tributária deverão estar expressamente delineadas.

Afere-se então que o contribuinte só será tributado se cumprir todos os requisitos descritos na regra matriz de incidência tributária, o que permite concluir que a autoridade administrativa estará atuando além da competência a ela outorgada, a partir do momento em que desconsiderar o negócio jurídico praticado na esfera da liberdade individual do contribuinte e tributar sua operação, violando direitos e trazendo à tona a insegurança jurídica, uma vez que a legalidade afirma que na esfera privada, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em respeito à lei.

2.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A SUA IMPORTÂNCIA PARA A DETERMINAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Constitucionalmente, a legalidade por ser observada no ordenamento jurídico em seu sentido amplo e também no sentido estrito. Prevista de forma abrangente no artigo 5º, inciso segundo, prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão quando a lei expressamente determinar. No artigo 37, caput, por sua vez, está delimitada a legalidade atribuída à administração pública, que garante que sua atuação seja plenamente vinculada, afastando a possibilidade de uma atuação estatal arbitrária.

No âmbito do direito tributário a legalidade é qualificada, tornando-a o principal fundamento para regulamentar a instituição e aumento das exações. É entendida como um regramento jurídico que impede a instituição e majoração de tributos sem que haja uma norma devidamente sancionada após o processo legislativo padrão previsto na Constituição Federal (MACHADO, 2007).

Dessa forma, a legalidade tributária possui natureza jurídica de garantia constitucional, a partir do momento em que se impõe a observância à repartição dos poderes e à forma federativa de Estado, outorgando ao poder legislativo competente a prerrogativa de criar tributos, atendidos os critérios objetivos e a necessidade do ente político. Assim, considera-se temerário à segurança jurídica e à robustez do sistema permitir que o Poder Executivo exerça a função de ente tributante. Paulsen entende que (2014, p. 109):

Violaria frontalmente a legalidade tributária uma cláusula geral de tributação que permitisse ao Executivo instituir tributo. Seria o caso da lei que autorizasse o ente político, por exemplo, a cobrar taxas pelos serviços que prestasse ou contribuições de melhoria pelas obras que realizasse, estabelecendo apenas critérios gerais e deixando ao Executivo a especificação, para cada serviço ou obra, da sua hipótese de incidência, do contribuinte e do valor. Aliás, não há a possibilidade de qualquer delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, ressalvadas apenas as atenuações constitucionais que se limitam a permitir, relativamente a alguns poucos tributos expressamente indicados, a graduação de alíquotas nas condições e limites de lei [...].

A legalidade tributária atua no ordenamento através da regulamentação das espécies tributárias, implicando no exercício da reserva absoluta de lei em sentido formal. Isso significa que a norma deverá prever todas as indicações essenciais que permitam entender e garantir a certeza do direito. Deve tornar possível a identificação dos aspectos que formam a norma tributária que instituidora de exações, permitindo que o contribuinte tenha ciência das consequências tributárias e dos efeitos práticos deste sistema frente aos atos que escolher praticar (AMARO, 2006).

Portanto, a legalidade tributária impõe que a legislação regulamentadora do direito tributário retire seus critérios de validade e fundamento o exercício da competência outorgada constitucionalmente do próprio sistema jurídico, caracterizando objetivamente a autonomia tributária, consolidada pela autopoiese do sistema (FERRAZ JUNIOR, 2012).

2.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Considerando a tipicidade cerrada do Direito Tributário, entende-se que a norma instituidora de tributos possui duas principais atribuições: definir a hipótese de incidência (antecedente endonormativo do sistema tributário) e prescrever a

obrigação decorrente da prática dos fatos nela descritos (consequente endonormativo do sistema tributário). Dessa forma, a hipótese de incidência pode ser conceituada como a norma que prevê um fato específico a qual a lei atribui efeitos jurídicos, capaz de gerar a obrigação tributária (PAULSEN, 2014).

Conforme citado alhures, a norma tributária instituidora de exações deve estabelecer o maior número de informações sobre a situação a ser tributada e o regime jurídico que será adotado para que seja possível exercer a competência tributária no caso concreto. Em razão disso, a regra matriz de incidência tributária indica expressamente no antecedente endonormativo os aspectos material, espacial e temporal. Por sua vez, no consequente endonormativo são descritos os aspectos pessoal e quantitativo. Segundo Paulsen (2014, p. 171):

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial) e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo) [...].

A hipótese de incidência reflete os fatos eleitos pelo legislador como relevantes do ponto de vista jurídico, a ponto de originar a obrigação tributária, no momento em que são executados. Ressalta-se que os critérios utilizados pela regra matriz de incidência para escolha das situações são estritamente objetivos, despidos de qualquer valoração, sendo considerados somente válidos ou não, a partir do momento que cumprem os requisitos estabelecidos pela norma instituidora² (CARVALHO, 2007).

O critério material pode ser conceituado como a previsão abstrata de um fato imponível condicionado a circunstâncias temporais e espaciais. Para o Direito Tributário não importa a natureza desta ação humana. Ou seja, prescindível é saber se a mesma é voluntária ou involuntária, bastando identificar se a situação descrita no prescritor da endonorma foi praticada, ensejando o nascimento da obrigação tributária.

² Paulo de Barros Carvalho entende que a validade das normas não deve ser considerada um atributo apto a qualifica-la, uma vez que possui status de relação. Ou seja, deve ser entendida como “o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que uma norma ‘N’ é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema ‘S’”.

O critério espacial, por sua vez, permite verificar o local em que o fato gerador ocorreu ou ocorrerá, seguindo o regime jurídico específico de cada espécie tributária. Caracteriza-se principalmente pela aplicabilidade do princípio da territorialidade, operando-se, em regra, no território abrangido por sua lei instituidora, gerando efeitos em toda a extensão deste território. Ressalta-se que o artigo 102 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade da extraterritorialidade, ou seja, a aplicabilidade da norma tributária fora do território brasileiro, desde que sejam respeitados os requisitos previstos no ordenamento tributário.

O critério temporal permite a verificação do momento em que há a formalização da relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Estado, na qual é delineada os direitos e deveres de ambas as partes. Além disso, há a possibilidade de, por intermédio legal, o legislador pode determinar exatamente o momento de sua ocorrência. Assim, este aspecto intenta aferir o momento exato em que nasce a obrigação de pagar o tributo, surgindo, neste mesmo instante, um dever para o sujeito passivo e um direito subjetivo ao recebimento da prestação pecuniária para o Estado (CARVALHO, 2007).

Ressalta-se que o aspecto temporal é aquele que permite realizar uma análise dogmática quanto à constitucionalidade da norma antilesiva prevista no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, uma vez que a principal diferença entre este instituto e a evasão fiscal é o momento da ocorrência do fato gerador, uma vez que a elisão fiscal é praticada antes da ocorrência do mesmo, sendo anterior à obrigação tributária.

O consequente da endonorma tributária, também denominado de descritor, permite, dentro das peculiaridades de sua acepção, a identificação do vínculo jurídico a partir da individualização do contribuinte, denominado de sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, visa determinar aquele a quem cabe o adimplemento de certa prestação pecuniária ante a prática de determinada conduta descrita pelo prescritor. Além disso, conceitua analiticamente o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência, ao descrever a base de cálculo e alíquota dos tributos, permitindo-se saber a quantia exata a ser paga. Segundo Carvalho (2007, p. 295):

[...] O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica - sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na

base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do consequente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo.

Depreende-se, portanto, que o critério pessoal permite a identificação dos sujeitos da relação jurídico-tributária, imputando objetivamente as qualificações adstritas ao sujeito passivo responsável pela obrigação de pagar a exação oriunda da concretização da hipótese de incidência, descrevendo também o sujeito ativo da obrigação, indicação esta que é balizada na competência atribuída pela Constituição Federal aos entes políticos.

O critério quantitativo, por sua vez, permite que o contribuinte afira, de plano, a grandeza numérica expressa em pecúnia objeto da obrigação tributária formalizada em razão da concretização da hipótese de incidência prevista em lei, bem como verifique a legitimidade desta cobrança, ao analisar a coerência entre a prestação e o fato gerador que a originou.

A compreensão da regra matriz de incidência tributária, analisada a partir da sua divisão nos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo permite aferir as implicações que a norma antilesiva trará para o ordenamento jurídico, principalmente naquilo que se refere aos limites de sua utilização, uma vez que é a partir destes conceitos que se avalia o preenchimento de todas as condições objetivas para a caracterização da elisão tributária, chegando-se à descrição da obrigação formalizada entre os sujeitos de relação e à quantificação da prestação devida.

2.5 FATO GERADOR

Para compreender a elisão tributária e suas consequências no universo jurídico, necessário se faz conhecer as etapas pelo qual se consolida a obrigação de pagar o tributo. Entendida a limitação ao poder de instituir exações, a partir da delimitação dos princípios norteadores da atividade legislativa estatal e as imunidades constitucionais que impedem expressamente o exercício da competência tributária pelos entes políticos, torna-se possível a delineação da hipótese de incidência e a consequente regulação do fato gerador, instituto ora em

análise.

Desta feita, o seu conceito está expressamente previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional, ao informar que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O contexto abstrato elencado pelo legislador no exercício de sua competência típica, quando executado, faz com que o tributo que nasce da prática desta conduta possa ser exigido, uma vez que o fato elegido como tributável nasceu concretamente no mundo fenomênico (PAULSEN, 2014).

A natureza jurídica do fato gerador permite compreender qual o lugar que lhe foi reservado no ordenamento jurídico. O artigo 116 do Código Tributário Nacional descreve que “considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que foi verificada as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprias”. Assim, infere-se que ele é objetivo, pois, uma vez cumpridos os requisitos exigidos pela norma, está caracterizada a obrigação tributária, independente da aplicabilidade de qualquer critério subjetivo.

Verificada a natureza jurídica, tem-se que o fato gerador tem como principal efeito anteceder a obrigação tributária, legitimando sua ocorrência. Então, quando um fato descreve rigorosamente a conduta prevista em lei, ocorre a subsunção do ato à hipótese de incidência, culminando na prática do fato gerador e no nascimento da obrigação de pagar o tributo.

Portanto, o comportamento no ordenamento jurídico pode ser destacado, consoante entendimento esposado por Ataliba (1999) como um fato juridicamente relevante, conceituado como fato jurígeno, a qual a lei atribui como consequência o nascimento da obrigação tributária concretamente. Ou seja, é a partir da efetiva prática da situação considerada pelo legislador como essencial a ser tributada que nasce o vínculo entre o contribuinte e o sujeito ativo da obrigação tributária.

Observar o nascimento da obrigação tributária exige o conhecimento do aspecto temporal do fato gerador, uma vez que, a partir do momento em que ocorre, torna-se um fato juridicamente relevante (fato jurígeno) e ocasiona modificações no mundo fenomênico. Pode então ser classificado com base neste critério em: instantâneos, sendo considerados de forma isolada, ocorrendo em momento plenamente identificável; continuado, ou seja, observado como uma situação jurídica que se perpetua no tempo; complexo, no qual se consideram diversos fatos jurídicos como uma unidade (MACHADO, 2007).

Além disso, podem ser considerados vinculados ou não. Naqueles há uma contraprestação por parte do ente político, enquanto que neste não há qualquer ligação com prestações de serviços.

Verifica-se que a delimitação das situações tributáveis feita pelo fato gerador está expressamente delineada no texto legal. Dessa forma, caso a autoridade administrativa atue além das atribuições que as regras de competência lhe permitem exercer, cobrando exações de situações não previstas em lei, desrespeitando as limitações ao exercício da competência tributária, surgirá uma inconsistência no sistema, retirando a liberdade negocial dos particulares e tornando inconstitucional o planejamento tributário.

3 A AUTOSSUFICIÊNCIA DO SISTEMA JURÍDICO E A EFICÁCIA DAS NORMAS: A COMPLETUDE TRIBUTÁRIA E O ENTEDIMENTO SOBRE A POSSIBILIDADE DE DISSIMULAÇÃO DO FATO GERADOR

Um sistema autossuficiente pode ser entendido como aquele capaz de regulamentar as relações jurídicas formalizadas entre os indivíduos, bem como permitir a exigência da observância dos direitos fundamentais, sem que seja necessário recorrer aos costumes e a preceitos não positivados.

Dessa forma, o sistema em vigor será completo se for capaz de retirar os fundamentos de validade de si próprio, a partir do momento em que regulamenta todas as condutas relevantes do ponto de vista jurídico, sem se utilizar de conceitos de outras áreas do saber ou de práticas reiteradas sem cunho normativo.

Entende-se, sob o ponto de vista dogmático, que a norma prescreve para aqueles que estão submetidos a seus efeitos um fazer ou não fazer (obrigação ou abstenção), aferindo-se que tudo aquilo que não é proibido pode ser praticado. Segundo Ferraz Júnior (2012, p. 75):

Os juristas, porém, também costumam conceber normas como prescrições, isto é, como atos de uma vontade impositiva que estabelece disciplina para a conduta, abstração feita de qualquer resistência. A norma como prescrição também se expressa pelo dever-ser, que significa então impositivo ou impositivo de vontade. Dessa vontade não se abstrai, permanecendo importante para a análise da norma a análise da vontade que a prescreve. Na verdade, para o reconhecimento da prescrição como norma jurídica, essa vontade é decisiva, posto que vontade sem qualidades prescritoras (inabilitada, ilegítima, sem autoridade, sem força) não produzirá norma. Normas são, assim, imperativos ou comandos de uma vontade institucionalizada, isto é, aptas a comandar.

Esta completude pode ser compreendida como a possibilidade de integração das normas, até que se atinja o plano individual dos contribuintes. É, por conseguinte, uma consequência da separação dos poderes prevista no artigo 2º da Constituição Federal, já que cabe ao Poder Legislativo a edição de normas primárias que venham a dar a ideia de preenchimento do ordenamento jurídico, a partir do estabelecimento de critérios gerais e abstratos, cabendo ao Poder Executivo a aplicação de ofício destas regras (MCNAUGHTON, 2014).

Considerando a separação e a independência dos poderes, depreende-se, portanto, que na Constituição Federal, cabe ao Poder Legislativo a função precípua de editar leis, a partir do momento em que identifica as necessidades da sociedade

e cria o veículo normativo, com o intuito de regulamentar as situações jurídicas presentes e aqueles que porventura ocorram no futuro, intentando evitar que haja ausência normativa no momento em que se pretender solucionar alguma situação relevante do ponto de vista jurídico.

Partindo destes pressupostos, e considerando que para o Direito Tributário a prescrição de um fazer exige a reserva absoluta de lei (obrigação tributária) ao fixar o prescritor e o descritor da regra matriz de incidência, entende-se que a norma que formaliza as relações jurídicas tributárias entre o contribuinte e o sujeito ativo deve descrever exatamente os requisitos para o enquadramento da obrigação tributária à previsão legal, garantindo aos indivíduos a ciência dos efeitos de suas interações sociais.

Isso significa que a tipificação legal formulada pelo legislador deve ser clara o suficiente para não permitir entendimentos diversos daquele almejado pelo exercício da interpretação autêntica, intentando com isso possibilitar a correta identificação pelas partes dos requisitos que constituem da relação jurídica tributária.

Por este motivo, existem normas autoaplicáveis, que obrigam o contribuinte desde a sua entrada em vigor. Além destas, ressalta-se as normas que necessitam de complementação legislativa para que possa ser legitimada e imposta aos indivíduos, garantindo a partir de então que não haja aplicabilidade ou entendimentos diversos daqueles que o legislador pretendeu durante o processo legislativo de criação da norma.

Sob este prisma, as normas previstas no ordenamento jurídico podem ser classificadas, considerando a produção de seus feitos, em preceitos de eficácia plena, contida ou limitada. Interessa à presente análise principalmente as normas de eficácia contida, que podem ser identificadas por terem aplicação imediata, porém não integral. Isso quer dizer que outro veículo normativo pode regulamentar a aplicabilidade de uma norma de eficácia contida, até mesmo limitando as situações em que tal norma poderá reger as situações de fato (SILVA, 2012). Este, por sua vez, é a situação em que se encontra o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que até o presente momento não foi lida uma correta regulamentação a ponto de permitir qual sentido o legislador quis atribuir ao mesmo.

Entendida, portanto, a aplicabilidade das normas constitucionais e a ideia de completude do sistema, necessária à imposição legal de obrigações tributárias, a

partir da imposição da hipótese de incidência, possível se torna analisar o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

3.1 O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: ANÁLISE DOGMÁTICA DOS INSTITUTOS DA EVASÃO E ELISÃO FISCAL

O artigo 116 do Código Tributário Nacional prevê o critério temporal em que se considera ocorrido o fato gerador, bem como o momento em que se verifica suas consequências jurídicas. No inciso I, prescreve que, em se tratando de situação de fato, a partir do momento da ocorrência das circunstâncias materiais necessárias produção normal de seus efeitos, pode-se dizer que se operou o fato gerador. O inciso II, por sua vez, tipifica que se o fato gerador se originar de uma situação jurídica, tem-se que o mesmo foi praticado a partir do momento da plena constituição da situação. A partir de então, torna-se possível observar o texto legal do parágrafo único:

Art. 116 [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A discussão sobre a lacuna existente neste veículo normativo se fundamenta na concepção dogmática de que o sistema tributário é regido pela tipicidade cerrada, motivo pelo qual torna-se imperioso compreender o critério semântico que permeia o termo “dissimular”, que até os dias atuais causa discussões doutrinárias, em razão da não edição da lei ordinária citada no dispositivo, que permitiria à administração fazendária compreender exatamente seus limites de atuação sem prejudicar a liberdade negocial dos contribuintes, uma vez que, esta margem de interpretação permite que o Fisco possa até mesmo considerar um ato evasivo como elisivo e vice versa. Sobre a inclusão deste dispositivo no ordenamento, explica Coelho (2014, p. 455):

Ocorreu que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, adicionou um parágrafo ao art. 116, visando racionalizar os procedimentos administrativos que viessem a ser instaurados em razão de “abuso de

formas do Direito Privado” mediante simulações relativas (dissimulações). Este parágrafo não cuida de uma regra específica de interpretação, mas de procedimentos a serem observados pelos agentes fiscais competentes (norma técnica segundo a nossa tipologia). Por essa precisa razão, agregou-se dito parágrafo ao art. 116, eis que os fatos jurídicos-tributários montados sobre negócios jurídicos são obviamente os que se prestam a sofrer as soléncias das dissimulações contratuais evasivas (simulações relativas).

Esta lacuna normativa persiste, conforme visto acima, desde a inserção do parágrafo único ao artigo 116 pela lei complementar nº 104 de 2001, regramento que ensejou a discussão doutrinária sobre a natureza jurídica do termo “dissimulação” do fato gerador, permitindo diversas interpretações sobre a constitucionalidade ou não deste dispositivo, bem como o questionamento de que se este dispositivo aborda a evasão ou elisão fiscal, institutos que serão a seguir delineados.

3.1.1 Evasão fiscal

A evasão fiscal pode ser entendida como a conduta fraudulenta atribuída ao contribuinte que praticou a ação descrita na hipótese de incidência da norma tributária, concretizando o fato gerador e permitindo o nascimento da obrigação tributária. Este indivíduo utiliza-se de condutas ilícitas, proibidas pelo ordenamento jurídico, com o intuito de ocultar do Fisco (sujeito ativo da obrigação tributária) a prática do fato gerador, sendo esta atitude pode ser denominada por economia ilícita de tributos. Sua principal característica é a ilicitude, atributo essencial que a diferencia da elisão fiscal (MARINS, 2002).

Este instituto possui natureza jurídica de ilícito penal, uma vez que a sua prática é considerada sonegação fiscal, devidamente tipificada na lei 8.137 de 1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária. Assim, segundo o artigo 1º da referida lei, constitui crime a supressão ou redução de tributos, contribuições sociais ou obrigações acessórias. Segundo McNaghton (2014, p. 322):

[...] sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Nesse sentido, fica claro que sonegação, ou evasão, importa um descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição do crédito tributário.

Seu principal efeito, sob o ponto de vista administrativo da arrecadação, é a inadimplência, observada a partir do momento em que se constata a utilização, por parte do sujeito passivo, de situações ilícitas que visam ocultar a ocorrência do fato gerador, impedindo que o Fisco tome ciência de que os tributos dissimulados são devidos, e conseqüentemente deixe de exercer a cobrança dos mesmos (MARINS, 2002).

Analisando-se o regime jurídico da evasão fiscal, adentra-se aos aspectos endonormativos da regra matriz de incidência tributária. Sob o ponto de vista material, tem-se ocultação da ocorrência do fato gerador no momento em que o indivíduo pratica a situação descrita na hipótese de incidência (núcleo do tipo) mas deixa de informar sua ocorrência ao Fisco, titular da capacidade tributária, responsável pela cobrança e arrecadação de exações.

De acordo com o critério espacial, tem-se a evasão fiscal a partir do instante em que o contribuinte declara, junto ao seu domicílio tributário, que determinado fato gerador não ocorreu, intentando demonstrar que na realidade fática não se consolidou a obrigação tributária. Assim, aquele que intenta fraudar as informações prestadas ao Fisco busca comprovar que não houve a concretização da hipótese de incidência naquele determinado território onde responde pelas obrigações oriundas de suas relações jurídicas.

Finalizando a análise do prescritor da regra matriz de incidência tributária, tem-se o aspecto temporal, elemento que oferece mais clareza na identificação da manipulação evasiva efetuada pelo contribuinte, uma vez que este poderá se utilizar de artifícios ilícitos de acordo com seus interesses, seja para descaracterizar o nascimento da obrigação tributária, seja para adiantar o prazo prescricional ou até mesmo para diminuir a base de cálculo e a alíquota. Ou seja, a conduta evasiva se dá não somente para ocultar a existência da obrigação tributária, mas também para a obtenção de benesses concedidas pela administração fazendária.

Observando-se a regra matriz a partir do conseqüente de incidência tributária, depreende-se que o indivíduo que se vale de práticas evasivas intenta utilizar-se indevidamente benefícios relacionados também ao descritor da endonorma, no que tange aos aspectos quantitativo e pessoal.

Partindo do critério quantitativo, verifica-se que a prática evasiva atinge a obrigação tributária, no que se refere tanto à base de cálculo quanto à alíquota, a partir do momento em que é atribuída prestação pecuniária com valor econômico

diverso daquele de fato devido, sendo geralmente inferior ao que deveria ser pago ao Fisco. Isso pode ocorrer de várias maneiras, como por exemplo, através da omissão da base de cálculo ou da diminuição dolosa da alíquota.

Por fim, quanto ao aspecto pessoal, depreende-se que as ações evasivas buscam desvirtuar o conhecimento da administração fazendária sobre quem realmente deve responder como sujeito passivo pela obrigação tributária, ou seja, pode ensejar o entendimento de que aquele determinado indivíduo não é sujeito da relação jurídico-tributária, ou até mesmo, que o ônus compete a um terceiro, que no mundo fático, sequer teve ciência da prática do fato gerador (MCNAUGHTON, 2014).

Sobre as espécies de compõem a evasão fiscal, entende-se que ela pode ser dar, precipuamente, de três maneiras, quais sejam, o abuso de formas, abuso de direito e a simulação. Segundo Amaro (2006, p. 231):

O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma "normal", teria um tratamento tributário mais oneroso. Em certa medida confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática. Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.

Por todo o exposto, entende-se que a evasão fiscal é uma conduta ilícita, contrária aos preceitos constitucionais e aos princípios que regem o ordenamento jurídico tributário, uma vez que, a partir da prática de uma infração penal, o contribuinte tenta mascarar a ocorrência do fato gerador instituidor da obrigação tributária, com o intuito de evitar sua tributação ou pelo menos, que a prestação pecuniária seja menor do que a realmente devida.

Asseverar que o termo “dissimular” constante no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pressupõe o instituto de evasão fiscal, significa, de acordo com a interpretação conforme à Constituição, admitir que existe no conjunto normativo tributário uma norma inconstitucional, situação que, conseqüentemente, torna desnecessária a regulamentação do parágrafo único para

definir o significado do termo acima citado com o intuito de que esta norma produza todos os seus efeitos, já que a incompatibilidade com o ordenamento jurídico é originária, uma vez que a norma já nasceu eivada de vícios.

3.1.2 Elisão fiscal

A elisão fiscal pode ser conceituada como a adoção, pelo contribuinte, de técnicas lícitas utilizadas com o fim de diminuir, evitar ou aumentar o prazo para pagamento das prestações pecuniárias devidas ao fisco. É compreendida como uma ferramenta para a execução do planejamento tributário, instrumento de economia de tributos que permite a escolha, pelo indivíduo, no campo da liberdade negocial, da forma menos onerosa dentre aquelas que tangenciam as relações jurídicas (MARINS, 2002).

Fundamenta-se no princípio da legalidade aplicada aos particulares, prevista no artigo 5, II da Constituição Federal, e, segundo Marins (2002, p. 32) “configura-se pela adoção de formas lícitas para obter economia fiscal, já que nenhuma lei fiscal proíbe a utilização de uma via fiscal diversa daquela prevista pelo legislador”.

Portanto, afere-se que as normas elisivas podem ser consideradas uma maneira lícita de economia de tributos, Segundo Coelho (2012, p. 449):

É por isso que o contribuinte tem o direito de alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, e não mais do que isso, desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública, o que quer dizer que a liberdade de conduta existe antes que se materialize, em relação a ele, o fato gerador previsto pela hipótese legal de incidência. É que antes do fato gerador ele não é contribuinte, a Fazenda não tem direito algum a opor à sua conduta. É claro que, para estar nessa posição de livre escolha o contribuinte não poderá, por outro lado, violar qualquer norma legal.

Entende-se que as principais diferenças existentes entre a elisão e a evasão fiscal dizem respeito à ilicitude ou não do meio utilizado para a economia de tributos, além do aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária, uma vez que a elisão fiscal se dá antes da ocorrência do fato gerador, no momento que o contribuinte escolhe praticar aquele visto como menos oneroso, enquanto que a conduta evasiva ocorre após a prática do fato gerador, com a intenção de mascará-lo (DÓRIA, 1977).

A elisão tributária possui natureza jurídica tanto de norma regulamentadora quanto de sanção. Como norma regulamentadora, pode ser considerada uma regra normativa que permite a seleção, pelo contribuinte, do procedimento mais vantajoso dentre aqueles disponíveis para realizar seu negócio jurídico, visando à ocorrência da economia de tributos.

Torna-se possível compreender que este instituto possui a referida origem ante a existência das lacunas interpretativas no artigo 116, parágrafo único do CTN, que conforme visto acima, não foram até os dias atuais regulamentadas pelo legislador, motivo pelo qual entende-se que não se trata de uma conduta ilícita procurar meios, no campo da liberdade negocial, para se diminuir o valor a ser pago da carga tributária devida.

Porém, apesar de a norma não autorizar nem proibir expressamente as circunstâncias em que será lícita a ocorrência da economia de tributos, esta prática não é cabalmente aceita como legítima pela administração fazendária. Segundo McNaughton (2014, p. 245):

É preciso anotar que a elisão-meio não deixa de ser combatida e tida como 'abusiva' por autoridades fiscais. A título de exemplo, a conduta descrita acima foi combatida por jurisdições em todo o mundo, inclusive, no Brasil, por meio de normas antielisivas, que visam evitar a chamada 'subcapitalização' [...]. Apesar desse combate a que me refiro, a economia fiscal decorrente da elisão meio, acima mencionada, não deixa de ser fruto de uma escolha por um procedimento, entre dois possíveis [...]

A natureza jurídica de sanção, por sua vez, é verificada no uso, pela administração fazendária, do artigo 116, parágrafo único do CTN como uma forma de evitar que o contribuinte busque meios de diminuir a sua carga tributária e se utilize da evasão fiscal, praticando atos de sonegação ante a ocultação da ocorrência do fato gerador. Visa, por conseguinte, estimular que o indivíduo adote o negócio jurídico que forneça ao Fisco uma prestação pecuniária completa, de modo que a arrecadação seja proporcional à maximização de lucros daquele que se utilizou do planejamento tributário.

Constata-se, portanto, que a natureza jurídica da elisão fiscal advém da ausência de regulamentação do tipo legal que a introduziu no ordenamento jurídico, uma vez que a ausência da descrição das hipóteses em que pode ser dar a sua ocorrência permite interpretar que ela se trata de um meio para se alcançar a

economia de tributos e também de uma ferramenta utilizada pelo Fisco para mitigar a intenção do contribuinte de pagar a menor prestação pecuniária possível.

O regime jurídico da elisão tributária é verificado a partir do entendimento da regra matriz de incidência. No prescritor da endonorma tem-se o aspecto material, genericamente caracterizado por verbos que indicam uma situação abstrata que se praticada, gera a ocorrência do fato gerador. Assim, há a elisão tributária no momento em que o contribuinte busca celebrar um negócio jurídico de modo a não caracterizar a hipótese de incidência, optando, portanto, por outra forma negocial lícita, capaz de impedir o nascimento da obrigação tributária ou até mesmo que a conduta se subsuma a uma hipótese de incidência com prestação pecuniária menos onerosa.

Do ponto de vista espacial, a elisão tributária se caracteriza pela possibilidade de que o contribuinte escolha o local onde se realizará o negócio jurídico, intentando evitar que haja o nascimento da obrigação tributária, conforme acima esposado, ou, que a prestação pecuniária seja inferior àquela exigida pela administração fazendária em outros locais abrangidos pela legislação tributária brasileira. McNaughton (2014, p. 256) cita o exemplo do prestador de serviços que decide abrir um estabelecimento para realizar as atividades inerentes ao seu ofício, porém, ao escolher o local que irá se instalar pensando precipuamente na incidência do ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza) opta por um município em que a alíquota seja a menor praticada entre todos os entes políticos, ocasionando assim uma economia fiscal.

O descritor da endonorma tributária, composto pelos aspectos quantitativo e pessoal, também possibilitam uma visão analítica da regra matriz de incidência a partir do instituto da elisão fiscal. De acordo com o critério quantitativo, o contribuinte que se utiliza de métodos para alcançar a economia de tributos tem como interesse a aplicação pelo Fisco da menor base de cálculo ou alíquota possível, de modo que a prestação pecuniária devida seja menor do que se não houvesse a opção pelo planejamento tributário.

Quanto ao aspecto pessoal, afere-se que o contribuinte que visa executar a economia lícita de tributos o faz com o intuito de formalizar a relação jurídico tributária com o Fisco nas condições mais benéficas possíveis, utilizando-se de todas as hipóteses não defesas em lei que permeiam o campo da liberdade negocial (MCNAUGHTON, 2014).

Depreende-se, portanto, que a elisão fiscal é uma forma lícita de economia de tributos que foi introduzida no ordenamento jurídico com o intuito de permitir que os particulares escolhessem a forma menos onerosa (do ponto de vista tributário) de formalizar suas relações jurídicas, a partir do inequívoco respeito aos princípios instituidores das normas que visam a instituição, fiscalização e cobrança de tributos.

Partir do posicionamento de que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional estipula a elisão fiscal, significa admitir que o ordenamento tributário considerou os conceitos adotados pelo Direito Civil para a formalização de negócios jurídicos, impedindo que a autoridade fazendária se utilize de outras interpretações que não a restritiva para aplicar a legislação tributária, evitando que considere discricionariamente a forma escolhida para exercer a liberdade negocial pelo contribuinte como abusiva.

3.2 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Com o intuito de balizar o entendimento acerca dos institutos da elisão e evasão fiscal, necessário se faz compreender a interpretação econômica do fato gerador no Direito Tributário. Inicialmente, ressalta-se que este meio de interpretação pode ser entendido como uma tarefa realizada pelo exegeta que age em nome do Fisco, atuando de modo a desconsiderar os conceitos oriundos do Direito Civil que justificam as atividades praticadas pelo contribuinte na esfera de sua liberdade negocial, visando unicamente a imposição da obrigação tributária (AMARO, 2006).

Ou seja, ao instituir a obrigação tributária, a administração fazendária não se preocupa em valorar a prestação pecuniária incidente segundo as formas admitidas pelo direito privado para a formulação das relações jurídicas, mas tão somente o conteúdo econômico existente por trás da denominação jurídica dada ao contrato.

Esta mensuração através do critério econômico feita pelo Fisco ocorre principalmente através da aplicação do princípio da capacidade econômica ou distribuição patrimonial, na qual as exações são exigidas de acordo com a possibilidade econômica do contribuinte. Assim, no presente contexto, ocorre a interpretação econômica no momento em que o Fisco desconsidera o negócio praticado pelo contribuinte e tributa a operação que ele considera como a ocorrida.

Um exemplo seria a situação em que o contribuinte formula um contrato de arrendamento mercantil, porém, a administração fazendária, observando somente a face arrecadatória da situação, o considera somente pelo viés da compra e venda, tributando-o a partir do critério econômico demonstrado pela capacidade contributiva (COELHO, 2012).

No viés da interpretação conforme à Constituição considerada nesta análise para aferir o sentido do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, admitir a aplicabilidade da interpretação econômica no momento da tributação dos negócios jurídicos praticados pelos indivíduos seria ratificar a impossibilidade de qualquer ação que vise a economia de tributos, independentemente de ser lícita ou não.

Portanto, concluir pela adoção deste modo de aplicação das normas tributárias seria negacear o princípio da legalidade que rege a tipicidade cerrada do sistema tributário, balizada principalmente pela interpretação restritiva que permite compreender que um fato somente poderá ser tributado se descrever ou fornecer elementos suficientes para caracterização do ato jurídico em voga como tributável. Segundo Coelho (2012, p. 428):

Em suma, o princípio da legalidade da tributação, porque na lei estão todos os elementos estruturais do tributo, oferece resistência até a “interpretação extensiva” sem falar em analogia, esta expressamente vedada no CTN. O legislador pode, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao fazer a lei. Mas é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma “interpretação econômica”. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade).

O ordenamento jurídico, portanto, deve ser compreendido de forma sistemática, posição entendida pela interdependência de todos os ramos do Direito. Isso é observado a partir do fenômeno da publicitação do direito privado, com a introdução de políticas públicas aptas a permitir o exercício dos direitos sociais por parte dos indivíduos, conforme citado no capítulo 1. O inverso também pode ser observado no Código Tributário Nacional, ante a adoção de conceitos do direito privado, mais especificamente do Direito Civil, motivo pelo qual o Fisco não pode deixar de observar as formas contratuais adotadas pelos particulares, sob a exclusiva justificativa de combate às práticas evasivas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se demonstrar neste estudo as interpretações existentes no ordenamento jurídico sobre a aplicabilidade do termo “dissimular”, previsto no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, já que a ausência de norma regulamentadora deste dispositivo permite a formulação de questionamentos sobre qual sentido semântico o legislador quis atribuir ao texto legal ao introduzi-lo Sistema Tributário Nacional, admitindo-se, em razão desta lacuna, a possibilidade de previsão tanto da evasão quanto da elisão fiscal, engendrando a discussão sobre a constitucionalidade do referido parágrafo.

Portanto, a partir de uma interpretação conforme à Constituição, houve a análise dogmática dos institutos que fundamentam a criação de tributos pelo Fisco, bem como da regra matriz de incidência, instrumento basilar para legitimação dos aspectos componentes da estrutura do Sistema Tributário Nacional, para então se chegar a uma observação detida sobre a elisão e a evasão fiscal. Diante disto e considerando os fundamentos acima esposados, é possível concluir que:

1. A consolidação das políticas públicas na transição do Estado Liberal para o Estado Social exigiu que a Administração Estatal buscasse formas eficazes de arrecadação que permitissem o cumprimento das exigências formuladas pelos membros da sociedade por melhores condições de vida, situação que ensejou a criação de exações e o consequente entendimento sobre o custo dos direitos, já que, a partir de então, compreendeu-se que não seria possível manter a estrutura de um Estado soberano e a garantia dos direitos fundamentais sem que houvesse uma fonte de custeio das despesas originadas destas ações.

2. Exigiu-se, para tanto, a introdução de normas tributárias em sentido formal para legitimar os deveres e obrigações impostos pelo Estado aos administrados, ante a adoção da tipicidade fechada do Direito Tributário, na qual retira-se os fundamentos de validade do próprio sistema, motivo pelo qual a instituição e arrecadação de tributos somente pode se dar com base na lei. Para o exercício deste mister sem prejuízo aos direitos e garantias fundamentais, entendeu-se que a imposição estatal não poderia se dar de maneira absoluta, situação que ensejou a tipificação pela Constituição Federal das limitações ao poder de tributar do Estado, capitaneadas principalmente pela segurança jurídica e pelo princípio da legalidade.

3. Estes elementos de estabilização fundamentados nos preceitos constitucionais do Estado Democrático de Direito são, portanto, a base do Sistema Tributário Nacional, composto por normas que regulamentam a competência tributária dos entes políticos para a instituição e arrecadação de tributos, através da determinação legal da hipótese de incidência, instituto que se infere a partir da análise do consequente e do antecedente da endonorma tributária, precursor da obrigação tributária, que se concretiza no mundo dos fatos por ação do contribuinte.

4. Assim, compreende-se que um sistema pautado pela legalidade estrita e pela tipicidade cerrada deve ser capaz de regulamentar as relações jurídicas formalizadas sob a égide de suas normas, motivo pelo qual os dispositivos legais presentes no ordenamento tributário devem explicitar de forma analítica as obrigações de fazer e não fazer atribuídas ao contribuinte para satisfazer as finalidades do Estado, intentando com isso evitar a mitigação arbitrária dos direitos e garantias fundamentais, bem como da liberdade negocial dos indivíduos.

5. Verifica-se que a problemática em apreço se consubstancia na lacuna normativa existente no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, uma vez que essa omissão legislativa impossibilita a aferição imediata do sentido que foi dado ao termo “dissimular” contido no dispositivo, permitindo a existência de divergências quanto ao critério semântico adotado pelo legislador, possibilitando questionamentos sobre qual instituto está legalmente previsto, a evasão ou elisão fiscal.

6. Esta dicotomia é solucionada através de uma análise dogmática da legalidade estrita do Direito Tributário, que exige a aplicabilidade de uma interpretação conforme a Constituição Federal, partindo-se da conceituação e

delineação da evasão e elisão fiscal, ante a observação do antecedente e do consequente da regra matriz de incidência tributária. Portanto, evidencia-se que a evasão fiscal é um ilícito penal, utilizado para mascarar a ocorrência do fato gerador perante o Fisco com o intuito de diminuir a prestação pecuniária devida pelo contribuinte. Nesse instituto o fato gerador é praticado e origina a obrigação tributária, porém, o uso de meios fraudulentos impede que a administração fazendária identifique que houve a formalização de uma relação jurídico-tributária, motivo pelo qual entende-se que seguindo por este caminho, o contribuinte busca mascarar a realidade, com o fito de demonstrar que a obrigação tributária não se consolidou, visando o não pagamento da prestação pecuniária devida.

7. A elisão fiscal, por sua vez, é um conjunto de técnicas lícitas existentes à disposição do contribuinte, aplicadas para diminuir ou evitar o pagamento de uma prestação pecuniária ao fisco. Assim, utilizando-se de meios legais, o contribuinte pode, no campo de sua liberdade negocial, escolher formalizar o negócio jurídico menos oneroso, visando obter a economia de tributos.

8. Observa-se que as principais diferenças entre a evasão e a elisão fiscal residem na licitude da conduta e no aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária. A evasão fiscal é considerada um ilícito penal, enquanto que a elisão pode ser vista como a adoção de meios lícitos para se diminuir a incidência tributária sobre determinado negócio jurídico. A evasão fiscal se opera após a prática do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária, uma vez que o contribuinte deve a prestação pecuniária prevista na hipótese de incidência, porém, utiliza-se de meios ilegais para ocultar sua ocorrência do Fisco, deixando com isso, de recolher os valores devidos aos cofres públicos. A elisão fiscal se dá antes da ocorrência do fato gerador, já que o contribuinte somente elege a forma negocial menos onerosa para se praticar determinado negócio que poderia se dar de várias maneiras. Portanto, ao praticar o fato gerador utilizando-se da economia de tributos, o contribuinte busca pagar uma quantia menor de exações do que pagaria normalmente.

9. Conclui-se que nos dias atuais há no ordenamento jurídico brasileiro duas interpretações acerca do conteúdo descrito no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional: uma que entende pela evasão fiscal e outra que entende pela elisão fiscal. Afirmar que o legislador quis descrever neste dispositivo a evasão fiscal significa dizer que está em vigor uma norma permeada de inconstitucionalidade originária, já que se trata de um ilícito penal, motivo pelo qual

não seria necessária lei regulamentadora para descrever as situações em que seria possível ao Fisco desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte com vistas à diminuição da carga tributária, uma vez que o referido parágrafo já nasceu eivado de vícios.

10. Interpretar o referido artigo de acordo com a Constituição Federal é entender que este dispositivo quis elencar a possibilidade de se utilizar do planejamento tributário para a economia de tributos, uma vez que não há no ordenamento tributário nenhuma norma que impeça que os indivíduos escolham praticar condutas diversas daquelas previstas como hipóteses de incidência, com vistas a evitar a incidência de exações. Isto porque, a interpretação do Fisco quanto à subsunção das condutas praticadas pelos indivíduos às normas tributárias deve ser dar de maneira restritiva, motivo pelo qual somente pode ser tributado aquilo que a lei expressamente previu.

11. Por fim, há grande relutância por parte da administração fazendária em permitir a prática do planejamento tributário pelo contribuinte. Em razão disso, o Fisco se utiliza da interpretação econômica do Direito Tributário, desconsiderando o negócio jurídico escolhido pelo contribuinte, tributando, por conseguinte, aquele que entendeu como o realmente praticado e que irá proporcionar uma arrecadação integral, sem qualquer diminuição lícita da prestação pecuniária. Cabe ressaltar que esta forma interpretativa é vedada, uma vez que rompe com a tripartição dos poderes, a partir do momento em que o poder executivo começa a instituir gravames diversos daqueles previstos em lei, usurpando a competência que foi constitucionalmente atribuída ao Poder Legislativo, ante a tributação de condutas não previstas na hipótese de incidência.

12. Assim, as ferramentas concedidas ao Fisco para barrar a utilização de técnicas de economia de tributos tornam a relação tributária formalizada entre contribuinte e Estado temerária, já que não há previsão em lei sobre qual momento e de que forma o Fisco poderá tributar integralmente o ato praticado pelo administrado. Essa situação é latente e vai de encontro com o princípio da legalidade ao ferir a segurança jurídica, exigindo, por isso, que haja uma atuação eficaz do legislador para criação de lei em sentido formal que regule o planejamento tributário e evite que a administração fazendária atue de forma arbitrária visando unicamente a arrecadação de tributos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição de República Federativa do Brasil de 1988. Constituição Federal, Brasília, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.
Acesso em: 10 de novembro de 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional, Brasília, 1966. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10 de novembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF. Relator: MELLO, Celso de. Publicado no DJ de 24-11-2006. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>.
Acesso em: 07 de novembro de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio

de Janeiro: Forense, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antilesiva: Completabilidade e Sistema Tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos. 24 págs. Disponível em: <
<http://www.egov.ufsc.br:8080/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 18 de setembro de 2016.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

REZEK, Francisco. Direito Internacional Público. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.